

論文

日系多国籍企業の国際振替価格管理に関する実態調査

梅田浩二

〈論文要旨〉

本稿の目的は、日系多国籍企業を対象とした郵送質問票調査のデータをもとに、国際振替価格管理の実態を包括的に解明することにある。多国籍企業が国際振替価格の管理を円滑に行うには、①振替価格設定基準の選択、②間接費回収ルートを選択、③独立企業間価格算定法の選択、④所得差額の調整方法の選択、という4つの意思決定を事前に行う必要がある。本稿の特徴は、先行研究が分析対象としていない②③④にも焦点をあてたことである。調査結果では、最も多く使用されている独立企業間価格算定法は、取引単位営業利益法であり、最も多い所得差額の調整方法は、実際の振替価格の調整であった。また、海外子会社の多くは何らかの無形資産を所有している。その場合、最適な独立企業間価格の算定法は残余利益分割法であるため、無形資産形成の貢献度測定方法の開発が日系企業にとっての今後の課題である。

〈キーワード〉

国際振替価格設定基準、独立企業間価格算定法、所得差額の調整、間接費回収ルート

Research on International Transfer Pricing Practices in Japanese Multinational Enterprises

Koji Umeda

Abstracts

The objective of this study is to clarify the international transfer pricing practices in Japanese multinational enterprises based on data collected by questionnaire survey. Smooth control of transfer prices requires four preliminary decision making as follows; 1) The selection of transfer pricing methods on actual transactions, 2) The selection of cost collection route with regard to intra group service, 3) The selection of transfer pricing methods as arm's length principles, 4) The selection of adjustment methods of income difference in case transfer prices on actual transactions are not compliant with arm's length principles. The trait of this study is to focus on the above 2),3),4) which have not been focused. The fact found through of this survey is that the transfer pricing methods as arm's length prices most frequently used is Transactional net margin methods (TNMM), and that the income adjustment methods most frequently used is to adjust transfer prices on actual transactions. Additionally, the foreign subsidiaries of respondent firms have some intangible assets. Residual profit split method is more applicable than TNMM in that case. So the future challenge for Japanese MNEs is to develop measuring method of contribution degree of building intangible assets.

Key Words

International transfer pricing methods, Transfer pricing methods as arm's length principles, Adjustment method of income difference, Cost collection route of intra group service

2011年10月7日 受付
2012年1月24日 受理
名古屋市立大学経済学研究科博士後期課程

Submitted 7 October 2011
Accepted 24 January 2012
Doctoral student, Graduate School of Economics,
Nagoya City University

1. はじめに

多国籍企業にとって、国際振替価格管理は重要な経営課題の一つである。企業グループ内の国際振替価格管理は、移転価格税制への対応と海外子会社の利益管理への影響を意識して行われる。税制対応のみを重視した振替価格政策は、海外子会社の業績評価や事業戦略の遂行とコンフリクトを起こす可能性がある。逆に、経営管理のみを重視した振替価格政策は、事後的な税金コストを発生させる可能性がある。すなわち、グローバルに事業展開する多国籍企業はグループ利益を最大化させるため、この両面バランスを考慮した国際振替価格の管理システムを構築する必要がある。しかしながら、これまでのグローバル管理会計研究において、上記のような視点からわが国多国籍企業の国際振替価格実務を分析した先行研究は少ない。

本稿の目的は、郵送質問票調査から得られたデータをもとに、わが国多国籍企業の国際振替価格管理実務の実態を包括的に解明することにある。そして、その発見事実をもとに管理会計上の課題を明らかにすることにある。具体的には、企業が国際振替価格管理システム構築のために行う、①国際振替価格設定基準の選択、②海外子会社支援に関する間接費回収ルートを選択、③独立企業間価格算定法の選択、④所得差額調整方法の選択、という4つの意思決定事項に分析の焦点をあてる。

以下、本稿における議論を次のとおり進める。まず、次節では、金子(1996)の議論に基づいて、国際振替価格管理システムの概念図を提示する。そして、その枠組みの中で従前の実態調査の貢献と問題点を指摘し、本稿の分析視点を明確化する。第3節では、本稿が実施した郵送質問票調査の概要を説明する。第4節では、まず調査結果を概観する。そして、実態調査より得られた発見事実を整理して、わが国多国籍企業の管理会計上の課題を述べる。第5節では、本研究の貢献と限界、そして今後の研究展望について述べる。

2. 先行研究レビュー

2.1 わが国移転価格税制の特徴と分析の視点

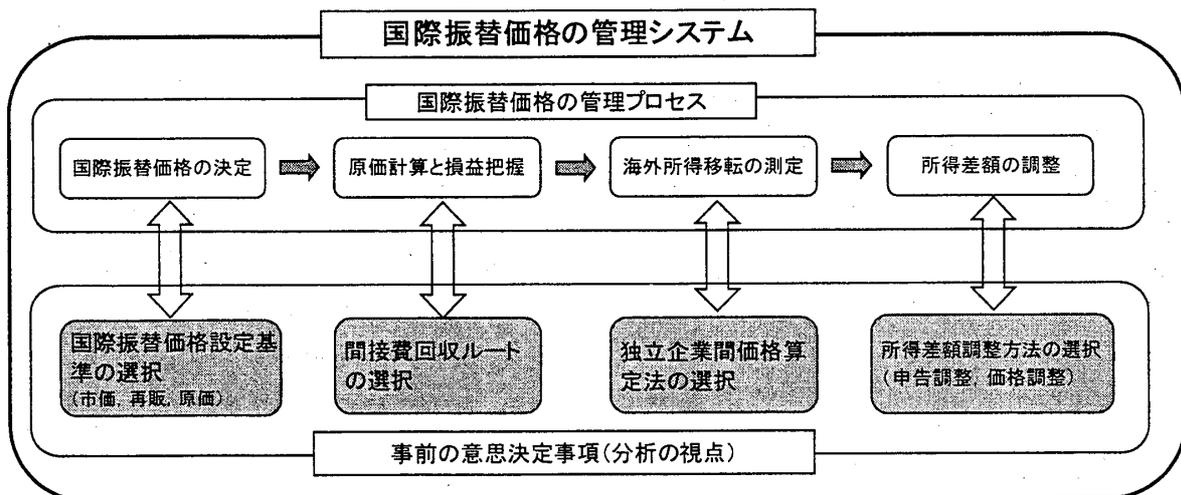
金子(1996, p.371)は、日本の移転価格税制の特徴を以下のように述べている。「わが国の移転価格税制は、企業が国外関連者との間で独立企業間価格と異なる対価で取引をした場合には、その取引は独立企業間価格で行われたものとみなして法人税関係法令を適用するという税制である。すなわち、国外関連取引の対価が独立企業間価格と異なる場合には、独立企業間価格で申告しなければならないことを意味している。」また、「企業が所得を適正な対価に従って計算し直すことを内容とする制度であって、対価の設定そのものに介入することを目的とする制度ではない。しかし、納税者である企業が、移転価格税制の適用をおそれるあまり、租税行政の意向を付度して対価を設定することは十分にありうる。その意味で、移転価格税制は企業の私的自治ないし契約自由の原則と抵触することになりやすい(同書, p.364).」

しかし、企業が自ら独立企業間価格を算定し税務申告において増額の調整を行ったとしても、相手国課税当局が海外子会社の減額調整に応じるとは限らない¹。企業が事前確認制度(Advanced Pricing Agreement, 以下APAと称す)を利用し、両国課税当局から支払税額の

相互調整に関する合意を得ていない限り経済的二重課税のリスクは残る²。従って、企業が二重課税防止目的で、実際の取引価格を理論値である独立企業間価格に近似させるのはある意味合理的である。しかし、税制対応のみを考慮した国際振替価格政策は、海外子会社の利益に基づく業績管理システムとコンフリクトを起こす可能性もある。従って、多国籍企業は、国際税制への対応と海外子会社の経営管理という両側面を考慮した国際振替価格の管理システムを構築する必要がある。

本稿は、国際振替価格の管理プロセスは、①国際振替価格の決定、②原価計算と損益把握、③海外所得移転の測定、④所得差額の調整、という4つのサブ・プロセスから構成されると考える。しかし、その管理プロセスが円滑に機能するためには、それぞれのサブ・プロセスにおいて事前の意思決定が行われなくてはならない。すなわち、①国際振替価格設定基準の選択、②海外子会社支援に関する間接費回収ルートを選択、③独立企業間価格算定法の選択、④申告調整か価格調整かの所得差額調整方法の選択、の4つの意思決定が不可欠である。それぞれの選択肢から、企業がどのような方法を選び、組み合わせるかによって企業特有の国際振替価格管理システムが構築される(図1)。従って、わが国多国籍企業における国際振替価格管理実務の実態を包括的に解明するためには、この管理プロセス全体を視野にいれ、4つの意思決定事項に焦点をあてた分析を行うことが重要である。

図1 国際振替価格の管理システムと分析視点



出典:筆者作成

2.2 先行実態調査

2.2.1 Tang (1979) の研究

Tang (1979, pp.40-47) は、1977年に米国企業300社、日系企業369社を対象に国際振替価格システムに関する実態調査を行い、米国企業145社、日系企業102社からの回答を得た。調査の主な目的は、日米企業における国際振替価格実践の比較分析である。表1は、国際振替価格設定基準についての調査結果である。1977年時点において日米企業が最も多く採用した振替価格設定基準は、ともに全部製造原価加算利益基準であった。

表2は、企業が国際振替価格方針を設定する際に重視する環境要因である。日米企業ともに「全社利益最大化」を重要視している。特徴的であるのは、日系企業においては「国家間における所得税率や税規制の差異」が20項目中14位と下位に位置していたことである。1977年

時点では、日本に移転価格税制がまだ導入されていなかったことがその理由であると推察される。また、Tang (1992; 2002) による米系企業を対象とした1990年代2回の調査では、「国家間における所得税率や税規制の差異」や「移転価格およびその他税制」など国際税制に関する環境要因が順位を上昇させる一方で、「海外子会社の業績評価」は大きく順位を下げている。これは、1986年から1994年にかけての米国移転価格税制の改正と執行強化が、企業の国際振替価格政策のあり方に影響を与えた結果であると推察する。

表1 国際振替価格設定基準

主な価格設定基準	米国		日本	
	企業数	%	企業数	%
実際変動製造原価	0	0.0	1	1.6
実際全部製造原価	6	5.1	0	0.0
標準変動製造原価	1	0.8	0	0.0
標準全部製造原価	6	5.1	3	4.8
実際変動製造原価 加算一括金	2	1.7	1	1.6
(実際・標準) 全部製造原価加算利益	38	32.2	21	33.3
その他原価基準	2	1.7	0	0.0
原価基準 小計	55	46.6	26	41.3
市価基準	24	20.4	14	22.2
市価基準控除販売費	17	14.4	9	14.3
交渉価格	16	13.6	14	22.2
数理計画価格	1	0.8	0	0.0
その他非原価基準	5	4.2	0	0.0
非原価基準 小計	63	53.4	37	58.7
総合計	118	100.0	63	100.0

出典:Tang(1979, p.65)

表2 国際振替価格設定方針を決定する際に重視する環境要因

1977		重視する環境要因	1990	1997-98
米国	日本		米国	米国
1	1	企業全体の利益	1	2
2	4	利益、配当金についての送金規制	3	5
3	2	海外子会社の競争上の地位	4	9
4	14	国家間における所得税率や税規制の差異	2	NA
5	5	海外子会社の業績評価	10	16
12	3	進出国における通貨価値の評価替え	12	15
6	9	進出国における関税率と通関規制	5	11
NA	NA	米国における移転価格およびその他税制	NA	1
NA	NA	海外における移転価格およびその他税制	NA	3

出典:Tang(1979, pp.80-81), Tang(1992, p.25), Tang(2002, p.39)

2.2.2 日本における先行研究

次に、わが国において実施された先行研究をレビューする(表3~表6)。表4は、国際振替価格設定基準に関する調査結果である。これら先行研究の中で、部品と製品(完成品)を区別して調査を行っているのは、井上(1992; 2002)、清水(1994; 1999)と椎葉(2007)の5つの調査である。原価基準の採用率は、部品が51.0%~71.1%、製品が45.9%~52.8%とそれぞれ幅がある。しかし、特徴的な点は、同一調査内においてはいずれも部品のほうが製品に比較して、原価基準の採用率が高いことである。完成品では、市価基準が適用できない場合でも海外子会社の販売価格から振替価格を求める再販売価格基準を選択する余地がある。しかし、部品の場合、海外子会社が製造子会社ならば部品を加工せずに再販売する可能性は低い。すなわち、市価基準が適用できなければ原価基準を選択せざるを得ないため高い採用率になっていると推察する。

表5は、日系企業が「国際振替価格を設定する際に重視する環境要因」に関する調査結果である。これをTangの調査結果(表2)と比較してみよう。Tang(1979)の調査結果では、日系企業は当時「海外子会社の業績評価」という項目を比較的重視していたのに対し、清水(1994; 1999)、椎葉(2007)、李・上総(2009)による後の調査結果では、順位が次第に低下していく傾向にある。逆に、いずれの調査においても「グループ企業の利益最大化」「各国の税法その他緒法令の遵守」「海外子会社の競争力確保」が上位に位置している。

表3 国際振替価格に関する先行研究

	佐藤(1992)	井上(1992)	清水(1994)	清水(1999)	井上(2002)	椎葉(2007)	李・上総(2009)
調査実施年度	1991	1991	1994	1998	1997	2004	2008
調査対象	製造業245社 (東証上場)	製造業387社 (上場企業)	製造業400社 (東証上場)	製造業740社 (東証上場)	製造業511社 (上場企業)	建設、金融、不動産業を除く523社 (東証一部上場)	製造業1010社 (上場・未上場)
有効回答数	118	206	31	118	237	74	138
取引形態の区分	不明	輸出入別 部品製品別	部品製品別	部品製品別	輸出入別 部品製品別	部品製品別	不明

出典:当該実態調査を参考に筆者作成

表 4 棚卸資産取引の国際振替価格設定基準

主な価格設定基準	佐藤(1992)		井上(1992)		井上(1992)		井上(2002)		清水(1994)		清水(1994)		清水(1999)		清水(1999)		椎葉(2007)		椎葉(2007)		李・上総(2009)							
	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%						
変動製造原価																												
全部製造原価																												
総原価	15	10.9	34	20.7	17	9.7	34	17.3	11	5.5	2	2.2	0	0.0	19	6.9	10	3.0			8	17.8	6	13.6			32	23.7
製造原価加算利益	65	47.4	80	48.8	76	43.2	88	44.9	88	43.8	45	48.9	51	45.9	138	49.8	153	46.2	15	33.3	15	33.3	15	34.1	39	28.9		
原価加算利益	80	58.4	114	69.5	93	53.8	122	62.2	99	49.3	47	51.1	51	45.9	157	56.7	163	49.2	32	71.1	22	50.0	71	52.6				
原価基準小計	39	28.5	13	7.9	32	18.2	31	15.8	42	20.9	21	22.8	26	23.4	36	13.0	43	13.0	11	24.4	20	45.5	39	28.9				
修正市価																												
市価基準除販売費	15	10.9																										
市価基準小計	54	39.4	13	7.9	32	18.2	31	15.8	42	20.9	36	39.1	41	36.9	72	26.0	94	28.4	11	24.4	20	45.5	43	31.9				
交渉価格			34	20.7	48	27.3	43	21.9	58	28.9																		
再販売価格																												
利益分割法	3	2.2	3	1.8	3	1.7	0	0.0	2	1.0	9	9.8	19	17.2	11	3.9	18	5.5			2	4.4	2	4.5				
その他	3	2.2	37	22.6	51	29.0	43	21.9	60	29.9	9	9.8	19	17.2	48	17.3	74	22.4	2	4.4	2	4.4	2	4.5	21	15.6		
非原価・非市価基準			137	100.0	164	100.0	176	100.0	196	100.0	201	100.0	92	100.0	271	100.0	331	100.0	45	100.0	44	100.0	44	100.0	135	100.0		
総合計																												

出典:佐藤(1992, p.80), 井上(1992, p.164), 井上(2002, pp.74-75), 清水(1994, p.135), 清水(1999, pp.108-109), 椎葉(2007, p.43), 李・上総(2009, p.119)
 %は筆者がカウント。ブランドは該当するカテゴリでは、調査していないことを意味する。井上(1992,2002)は輸出取引のみ引用。清水(1994;1999)はいずれも筆者が既米間取引を除いてカウント。

表 5 国際振替価格方針を設定する際に重視する環境要因

重視する環境要因	清水(1994)	清水(1999)	椎葉(2007)	李・上総(2009)
	グループ企業全体の利益最大化	2.3	2	2
各国の税法その他諸法令の遵守			1	2
海外子会社の競争力確保	1	1	3	3
受入国の為替相場の変動			6	4
国家間における所得税率や税制の差異	6	5	5	5
現地パートナーとの関係維持			4	6
海外子会社の資金繰り			5	6
各国の関税率および開税法	4	4	5	8
海外子会社の業績評価			9	9
配当金送金等各国の制度規制	5	4	8	9
進出国政府との良好な関係			7	7
簡便性			3	7
海外子会社の利益最大化			6	7
親子会社の単独利益最大化	7	7	7	7
グループ企業全体の納税額			8	8
親会社の納税額				

出典:清水(1994, p.131), 清水(1999, p.106), 椎葉(2007, p.16), 李・上総(2009, p.118)
 をもとに筆者作成

表 6 本社費の配賦

項目	佐藤(1992)				清水(1994)				清水(1999)						
	配賦する	配賦しない	合計	%	配賦する	配賦しない	合計	%	配賦する	配賦しない	合計	%			
研究および開発費	16	14.5	94	85.5	110	10	33.3	20	66.7	30	35	34.0	68	66.0	103
本社管理費	11	9.8	101	90.2	112	7	23.3	23	76.7	30	26	24.8	79	75.2	105
ターナ・プロセッシング費	8	7.4	100	92.6	108	10	33.3	20	66.7	30	na	na	na	na	na
販売促進費	22	20.2	87	79.8	109	7	23.3	23	76.7	30	32	32.0	68	68.0	100
国際物流費	na	na	na	na	na	10	33.3	20	66.7	30	41	42.7	55	57.3	96
その他	2	9.5	19	90.5	21	na	na	na	na	na	na	na	na	na	na
合計	59	12.8	401	87.2	480	44	29.3	106	70.7	150	134	33.2	270	66.8	404

出典:佐藤(1992, p.74), 清水(1994, p.137), 清水(1999, p.116)をともに筆者作成

本社費の配賦については、佐藤(1992)、清水(1994;1999)が調査を行っている(表6)。佐藤(1991)と清水(1999)を比較した場合、本社費全体では、「配賦する」が12.8%から33.2%へと21.4ポイント上昇している。この本社費には、親会社の本部の管理費、研究開発費、物流費等が含まれている。

2.2.3 先行実態調査の貢献と問題点

以上、日米両国における国際振替価格に関する先行研究をレビューした。ここまでの議論から、先行研究の貢献と問題点をまとめておこう。

まず、Tang(1979)は、日系多国籍企業の国際振替価格実務に関する実態調査として先駆的研究であり、移転価格税制が日本に導入される以前の情報を提供してくれる点で貴重である。また、佐藤(1992)、井上(1992;2002)、清水(1994;1999)、椎葉(2007)、李・上總(2009)の調査結果とともに以下の点を明らかにしている。第一に、日米多国籍企業が国際振替価格を設定する際に最も重視する要因は、「グループ全体利益の最大化」であること。第二に、おそらく移転価格税制の執行強化が国際振替価格政策に与えた影響として、企業が「海外子会社の業績評価」よりも「各国税制の遵守」を重視する傾向にあることを明らかにした点である³。

次に、先行研究の問題点を以下のとおり指摘する。第一に、先行研究は「国際振替価格設定基準の選択問題」のみに焦点をあてた分析にとどまっている。しかし、多国籍企業における国際振替価格実務の詳細を理解するためには、企業が設定した実際の振替価格をどの独立企業間価格算定法を用いて税務的妥当性の検証を行うのか、そして、その振替価格が独立企業間価格と異なる場合、どのように所得差額の調整を行うのかを確認する必要がある。

第二に、いくつかの先行研究は、輸出取引と輸入取引、製品(完成品)取引と部品取引の区別をつけずに調査分析を行っている。これは、質問票調査を行う上での調査設計上の問題と考える。価格設定基準の選択は、取引する財の特性差の影響を受けている可能性がある。

第三に、近年、国際ビジネスにおいて重要性が増している「無形資産取引」に関する調査分析が不足している。親会社、子会社の双方がどのような無形資産を保有しているかにより、企業が選択すべき独立企業間価格算定法は影響を受けるはずである。

第四に、本社費回収に関する質問の仕方がややあいまいである。本社費を海外子会社へ負担させているか否かを確認することが調査目的であるならば、「本社費の配賦を行っているか」という質問の仕方から、「本社費の回収をどのような方法で行っているか」という質問の仕方に変える必要がある。例えば、本社費の一要素である「基礎研究費や設計開発費」の回収方法として、①無形資産の使用料(ロイヤルティ)、②費用分担契約、③グループ内役務提供、④棚卸資産の売価に反映、の4種類の回収方法が考えられる⁴。先行研究は、上記の②と③のみに限定した質問を行っている可能性が高い。これらの問題点を克服するため、本稿は以下の課題を設定し質問票調査を行った。第一に、輸出入や取引財のタイプ別に国際振替価格管理プロセス全体を包含した実態分析を行うこと。第二に、研究開発などによる無形資産形成のためのコストや海外子会社に対する役務提供のコストをどのような方法で回収しているかを明らかにすることである。

3. 調査概要

3.1 質問票の配付および回収

調査は東証上場および未上場の製造業を対象に、郵送質問票調査により行われた。調査期間は、東証上場企業が2011年5月1日から5月31日、未上場企業が2011年6月10日から7月15日とした。まず、東証上場企業から質問票送付対象企業を選定するため、企業データベースとして日経NEEDS、CD-ROM2010年版を使用した。東証業種分類で「製造業」に属する企業1,069社を選定し、経理部宛または経理部責任者宛に質問票を送付した。その結果、68社から返信があり、うち有効回答企業数は59（有効回答回収率5.5%）であった。次に、未上場企業から質問票送付対象企業を選定するため、「海外進出企業総覧（会社別編）2011年版」を使用し、任意に271社を選定し経理部へ送付した。その結果、16社から返信があり、うち有効回答企業数は15（有効回答回収率5.5%）であった。回答企業の業種別分類および売上高規模は表7、表8のとおりである。

表7 回答企業の業種分類

業種	東証上場		未上場		合計	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
食料品	3	5.1%	1	6.7%	4	5.4%
繊維製品	1	1.7%	1	6.7%	2	2.7%
化学	6	10.2%	0	0.0%	6	8.1%
医薬品	2	3.4%	0	0.0%	2	2.7%
ゴム製品	1	1.7%	0	0.0%	1	1.4%
鉄鋼	2	3.4%	1	6.7%	3	4.1%
非鉄金属	4	6.8%	0	0.0%	4	5.4%
金属製品	4	6.8%	0	0.0%	4	5.4%
機械	5	8.5%	3	20.0%	8	10.8%
電気機器	14	23.7%	2	13.3%	16	21.6%
輸送用機器	11	18.6%	3	20.0%	14	18.9%
精密機器	2	3.4%	3	20.0%	5	6.8%
その他製品	4	6.8%	1	6.7%	5	6.8%
合計	59	100.0%	15	100.0%	74	100.0%

表8 回答企業の売上規模

(2010年3月期) 売上高	連結		単独	
	企業数	%	企業数	%
500未満	13	17.60%	26	35.10%
500-1,000未満	15	20.30%	15	20.30%
1,000-2,000未満	11	14.90%	10	13.50%
2,000-3,000未満	6	8.10%	9	12.20%
3,000-4,000未満	5	6.80%	2	2.70%
4,000-5,000未満	5	6.80%	1	1.40%
5,000以上	12	16.20%	10	13.50%
不明	7	9.50%	1	1.40%
合計	74	100.0%	74	100.0%

3.2 質問票の設計

質問票は20の質問項目からなり、該当する回答を選択してもらう形式をとった。質問内容は、①海外子会社への輸出取引に関する質問が9問、②海外子会社からの輸入取引に関する質問が5問、③無形資産取引に関する質問が4問、④本社経由取引⁵と本社費⁶の配賦に関する質問が2問用意された。なお、①と②には、国際振替価格管理に関する質問以外にも、海外子会社への権限移譲等に関する質問も含まれている。これらの質問は、海外子会社への権限移譲の差異が振替価格設定基準の選択や独立企業間価格算定法の選択などどのように関係するかを分析するために用意された質問である。しかし、本稿の主目的は、親子間における取引財の形態別に、国際振替価格実務の実態を詳細に解明することであるため、権限委譲との関係性分析は省略する。

4. 調査結果の概要

4.1 輸出取引に関する調査結果

輸出取引における「国際振替価格設定基準の選択」に関する調査結果は、表9のとおりである。完成品と原料・部品・半製品それぞれについて「欧州・北南米向け」「アジアほか向け」別に集計した。本調査では、振替価格設定基準の選択肢に「交渉価格」をいれていない。椎葉(2007)と同様、「交渉」は「価格設定過程(誰が設定主体か)」の問題であり、「価格設定基準」とは別次元の概念と考えるからである⁸。また、従前の調査ではあまり取りいれられてない「再販売価格基準」を選択肢に加えた。

完成品取引については、市価基準と再販売価格基準の採用率が両地域向け合計で48.8%となり、原価加算利益基準と原価基準の合計(以下、原価基準と称す)である46.3%を若干上回った。原料・部品・半製品(以下、原材料と称す)取引における原価基準の採用は両地域向け合計で74.0%であった。

表10と表11は、完成品取引と原材料取引それぞれについて、国際振替価格設定基準と独立企業間価格算定法の関係をクロス表であらわしている。振替価格の設定を市価基準で行っている企業は、独立企業間価格算定法として独立価格比準法(Comparable uncontrolled pricing method, 以下CUP法と称す)を選択する割合が高い。しかし、振替価格設定を原価基準や再販売価格基準で行っている企業は、独立企業間価格算定法としては取引単位営業利益法(Transaction Net Margin Method, 以下TNMMと称す)を算定法として使用する割合が高い。また全体としても、TNMMの使用率が最も多く、完成品では50.9%、原材料では45.5%であった。

表12は、実際の振替価格と独立企業間価格とに差異があった場合、すなわち企業が海外所得移転を認識した際に、どのように所得差額を調整するかを表している。最も多い回答は、「実際の価格を段階的に調整する」という回答で、完成品取引59.3%、原材料取引56.9%であった。2番目に多い回答は、「実際の振替価格は調整せず、申告所得の調整のみ行う」であった(完成品13.9%、原材料14.7%)。二重課税を防止するために事前確認制度(APA)を締結している企業は、完成品取引で13.9%、原材料取引で8.3%であった。「価格調整金による期末一括調整」を利用する企業は完成品取引で4.6%、原材料取引で8.3%であった。

表9 国際振替価格設定基準(輸出取引)

国際振替価格 設定基準	完成品						原料・部品・半製品					
	欧州・北南米		アジアほか		合計		欧州・北南米		アジアほか		合計	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%
市価	14	25.0%	18	26.9%	32	26.0%	9	16.7%	12	17.4%	21	17.1%
再販売価格	14	25.0%	14	20.9%	28	22.8%	2	3.7%	3	4.3%	5	4.1%
原価加算利益	21	37.5%	26	38.8%	47	38.2%	32	59.3%	38	55.1%	70	56.9%
原価	4	7.1%	6	9.0%	10	8.1%	8	14.8%	13	18.8%	21	17.1%
その他	3	5.4%	3	4.5%	6	4.9%	3	5.6%	3	4.3%	6	4.9%
合計	56	100.0%	67	100.0%	123	100.0%	54	100.0%	69	100.0%	123	100.0%

「欧州・北南米」「アジアほか」などそれぞれのカテゴリーの合計値と有効回答総数74件との差は、「該当せず」もしくは無回答などの欠損値によるものである。以下、全ての表において同じ。

日系多国籍企業の国際振替価格管理に関する実態調査

表 10 国際振替価格設定基準と独立企業間価格算定法のクロス表(輸出取引:完成品)

国際振替価格 設定基準	独立企業間価格算定法																	
	欧州・北南米						アジアほか						合計					
	CUP	RP	CP	TNMM	RPS	合計	CUP	RP	CP	TNMM	RPS	合計	CUP	RP	CP	TNMM	RPS	
市価	8	1	0	3	1	13	12	1	0	3	0	16	20	2	0	6	1	29
再販売価格	1	4	0	9	0	14	1	5	0	8	0	14	2	9	0	17	0	28
原価加算利益	2	0	5	10	0	17	3	0	5	12	0	20	5	0	10	22	0	37
原価	0	0	2	2	0	4	0	0	4	2	0	6	0	0	6	4	0	10
その他	0	0	0	4	0	4	0	0	0	4	0	4	0	0	0	8	0	8
合計	11	5	7	28	1	52	16	6	9	29	0	60	27	11	16	57	1	112
%	21.2%	9.6%	13.5%	53.8%	1.9%	100.0%	26.7%	10.0%	15.0%	48.3%	0.0%	100.0%	24.1%	9.8%	14.3%	50.9%	0.9%	100.0%

CUP: 独立価格比準法, RP: 再販売価格基準法, CP: 原価基準法, TNMM: 取引単位営業利益法, RPS: 残余利益分割法

表 11 国際振替価格設定基準と独立企業間価格算定法のクロス表(輸出取引:原料・部品・半製品)

国際振替価格 設定基準	独立企業間価格算定法																	
	欧州・北南米						アジアほか						合計					
	CUP	RP	CP	TNMM	RPS	合計	CUP	RP	CP	TNMM	RPS	合計	CUP	RP	CP	TNMM	RPS	
市価	6	0	2	1	0	9	9	0	2	1	0	12	15	0	4	2	0	21
再販売価格	0	1	0	1	0	2	0	2	0	1	0	3	0	3	0	2	0	5
原価加算利益	2	0	11	14	0	27	4	0	12	16	0	32	6	0	23	30	0	59
原価	1	0	2	5	0	8	1	0	5	5	0	11	2	0	7	10	0	19
その他	0	0	0	3	0	3	0	0	0	3	0	3	0	0	0	6	0	6
合計	9	1	15	24	0	49	14	2	19	26	0	61	23	3	34	50	0	110
%	18.4%	2.0%	30.6%	49.0%	0.0%	100.0%	23.0%	3.3%	31.1%	42.6%	0.0%	100.0%	20.9%	2.7%	30.9%	45.5%	0.0%	100.0%

CUP: 独立価格比準法, RP: 再販売価格基準法, CP: 原価基準法, TNMM: 取引単位営業利益法, RPS: 残余利益分割法

表 12 所得差額の調整方法(輸出取引)

差額調整の方法	完成品						原料・部品・半製品					
	欧州・北南米		アジアほか		合計		欧州・北南米		アジアほか		合計	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%
実際の振替価格を段階的に調整	27	52.9%	37	64.9%	64	59.3%	26	53.1%	36	60.0%	62	56.9%
価格調整金による期末一括調整	2	3.9%	3	5.3%	5	4.6%	4	8.2%	5	8.3%	9	8.3%
事前確認制度の取決めに従い一定期間内に調整	11	21.6%	4	7.0%	15	13.9%	6	12.2%	3	5.0%	9	8.3%
実際の振替価格は変更せず税務調整のみ行う	7	13.7%	8	14.0%	15	13.9%	7	14.3%	9	15.0%	16	14.7%
その他	4	7.8%	5	8.8%	9	8.3%	6	12.2%	7	11.7%	13	11.9%
合計	51	100.0%	57	100.0%	108	100.0%	49	100.0%	60	100.0%	109	100.0%

4.2 輸入取引に関する調査結果

表 13 から表 15 は、日本への輸入取引に関する調査結果である。表 13 は、振替価格設定基準の選択に関し尋ねている。完成品取引に関していえば、原価基準が最も多く 62.9%であった。これは、輸出取引の 46.3%よりも 16.6 ポイント大きい。逆に、再販売価格基準は 9.7%と輸出取引の 22.8%から 13.1 ポイント小さい。原材料取引では、原価基準が 74.5%と最も多く、輸出取引と同様の傾向を示している。

表 14 は、国際振替価格設定基準と独立企業間価格算定法の関係をクロス表で表している。輸出取引同様、TNMM が最も多く使用されており、完成品取引で 43.6%、原材料取引で 39.2%の使用率であった。次いで多いのは独立価格比準法(CUP法)で、完成品取引 27.3%、原材料取引 23.5%であった。表 15 は、実際の振替価格が独立企業間原則に準拠していない場合、企業が行う所得差額の調整方法を示している。輸出取引同様、最も多い回答は、「実際の価格を段階的に調整する」で、完成品取引 65.5%、原材料取引 66.7%であった。2番目に多い回答は、「実際の振替価格は変更せず、税務調整のみ行う」で完成品取引 16.4%、原材料取引 15.7%であった。

表 13 国際振替価格設定基準(輸入取引)

国際振替価格 設定基準	完成品		原材料	
	企業数	%	企業数	%
市価	14	25.0%	9	13.4%
再販売価格	6	10.7%	4	6.0%
原価加算利益	30	53.6%	34	50.7%
原価	9	16.1%	10	14.9%
その他	3	5.4%	2	3.0%
合計	62	110.7%	59	88.1%

表 14 国際振替価格設定基準と独立企業間価格算定法のクロス表(輸入取引)

国際振替価格 設定基準	完成品							原料・部品・半製品						
	CUP	RP	CP	TNMM	RPS	CPS	合計	CUP	RP	CP	TNMM	RPS	CPS	合計
市価	8	1	1	3	0	1	14	6	0	1	0	1	0	8
再販売価格	1	2	0	3	0	0	6	1	1	0	2	0	0	4
原価加算利益	6	1	5	14	0	0	26	5	2	8	15	0	0	30
原価	0	0	5	1	0	0	6	0	0	6	1	0	0	7
その他	0	0	0	3	0	0	3	0	0	0	2	0	0	2
合計	15	4	11	24	0	1	55	12	3	15	20	1	0	51
%	27.3%	7.3%	20.0%	43.6%	0.0%	1.8%	100.0%	23.5%	5.9%	29.4%	39.2%	2.0%	0.0%	100.0%

CUP: 独立価格比準法, RP: 再販売価格比準法, CP: 原価比準法, TNMM: 取引単位営業利益法,
RPS: 残余利益分割法, CPS: 寄与度利益分割法

表 15 所得差額の調整方法(輸入取引)

差額調整の方法	完成品		原料・部品・半製品	
	企業数	%	企業数	%
実際の振替価格を段階的に調整	36	65.5%	34	66.7%
価格調整金による期末一括調整	1	1.8%	2	3.9%
事前確認制度の取決めに従い一定期間内に調整	3	5.5%	2	3.9%
実際の振替価格は変更せず税務調整のみ行う	9	16.4%	8	15.7%
その他	6	10.9%	5	9.8%
合計	55	100.0%	51	100.0%

4.3 無形資産取引等に関する調査結果

表 16 から表 19 は、無形資産取引および無形資産の保有状況に関する調査結果である。表 16 は、親会社で発生する海外子会社製品のための製品開発費とグループ全体のための基礎研究費の回収方法についての調査結果である。どちらの費用に関しても、最も多い回収方法は海外子会社の売上高に比例して受領するランニング・ロイヤルティによる回収で、製品開発費 35.2%、基礎研究費 40.6%であった。「親子の最適所得配分から最適ロイヤルティを求めて回収」とあわせて、ロイヤルティによる回収が約 5 割を占めている(4.4 節にて詳細説明)。

表 17 は、無形資産取引に関し、いずれの独立企業間価格算定法を使用して税務的検証を行うかを尋ねている。棚卸資産取引と異なり、最も多いのは、独立価格比準法と同等の方法、すなわち独立取引比準法(Comparable uncontrolled transaction method, CUT 法)の 42.1%であった。しかし、わが国の転価格税制において「その他の方法⁹⁾」に属する「取引単位営業利益法(TNMM)」(34.2%)と「残余利益分割法(Residual Profit Split Method, RPSM)」(6.1%)を合計すると 40.3%となり CUT 法とほぼ同じ使用率になる。すなわち、無形資産取引においても基本三法とは異なる概念に基づく利益法ベースの算定法が多く使用されていると言える。

表 18 は、実際の無形資産取引価格が独立企業原則に準拠していない場合、企業が行う所得差額の調整方法を示している。最も多い回答は、棚卸資産取引同様「実際の価格を段階的に調整する」の 49.0%であった。ついで多い回答は「その他」の 20.6%、「実際の振替価格は変更せず税務調整のみ行う」の 15.7%、「事前確認制度による取り決めに従い一定期間内に調整」の 11.8%、の順であった。

表 19 は、親会社と海外子会社がそれぞれ所有する無形資産を集計したものである(複数回答可)。各所有率=「所有する」と回答した企業数/総企業数 N、という算式で求めた。親会社が所有する無形資産については、「製品開発ノウハウ、生産技術ノウハウ」がいずれも 80%以上の所有率であった。ついで多いのは「品質管理ノウハウ」の 71.2%、特許権等「工業所有権」の 67.1%であった。海外子会社が所有する無形資産で最も多いのは、「販売網、顧客リスト」

日系多国籍企業の国際振替価格管理に関する実態調査

52.1%で、ついで多いのは「生産技術ノウハウ」の42.5%であった。親会社で2番目に多い「製品設計に関するノウハウ」は海外子会社では26.0%と少なく、開発機能の現地化がまだ進行途中であることを示している。また、17.8%の企業が海外子会社は無形資産を「何も所有していない」と回答した。

表16 研究開発費の回収

研究開発費の回収方法	製品開発費		基礎研究費	
	企業数	%	企業数	%
売上高比例方式(ランニング)ロイヤルティで回収	25	35.2%	28	40.6%
親子の最適所得配分から最適ロイヤルティを求めて回収	8	11.3%	7	10.1%
費用分担契約に基づく拠出金で回収	2	2.8%	2	2.9%
実費に基づく役務提供料で回収	15	21.1%	11	15.9%
部品、完成品取引の価格に反映させて回収	13	18.3%	8	11.6%
その他	0	0.0%	0	0.0%
回収していない	8	11.3%	13	18.8%
合計	71	100.0%	69	100.0%

表17 独立企業間価格算定法(無形資産取引)

独立企業間価格算定法	欧州・北南米		アジアほか		合計	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
独立取引比準法	23	43.4%	25	41.0%	48	42.1%
取引単位営業利益法	19	35.8%	20	32.8%	39	34.2%
残余利益分割法	3	5.7%	4	6.6%	7	6.1%
その他	8	15.1%	12	19.7%	20	17.5%
合計	53	100.0%	61	100.0%	114	100.0%

表18 所得差額の調整方法(無形資産取引)

差額調整の方法	欧州・北南米		アジアほか		合計	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%
実際の振替価格を段階的に調整	21	44.7%	29	52.7%	50	49.0%
価格調整金による期末一括調整	1	2.1%	2	3.6%	3	2.9%
事前確認制度の取決めに従い一定期間内に調整	8	17.0%	4	7.3%	12	11.8%
実際の振替価格は変更せず税務調整のみ行う	7	14.9%	9	16.4%	16	15.7%
その他	10	21.3%	11	20.0%	21	20.6%
合計	47	100.0%	55	100.0%	102	100.0%

表19 所有する無形資産のタイプ

無形資産のタイプ	親会社 N=73				海外子会社 N=73			
	所有する		所有しない		所有する		所有しない	
	企業数	%	企業数	%	企業数	%	企業数	%
著作権	9	12.3%	64	87.7%	2	2.7%	71	97.3%
特許権、実用新案権、意匠権、商標権	49	67.1%	24	32.9%	10	13.7%	63	86.3%
製品設計に関するノウハウ	59	80.8%	14	19.2%	19	26.0%	54	74.0%
生産技術に関するノウハウ	60	82.2%	13	17.8%	31	42.5%	42	57.5%
品質管理に関するノウハウ	52	71.2%	21	28.8%	18	24.7%	55	75.3%
ブランド	42	57.5%	31	42.5%	14	19.2%	59	80.8%
販売網、顧客リスト	41	56.2%	32	43.8%	38	52.1%	35	47.9%
従業員の能力、知識等の人的資源に関する無形資産	34	46.6%	39	53.4%	19	26.0%	54	74.0%
プロセス、ネットワーク等の組織に関する無形資産	26	35.6%	47	64.4%	11	15.1%	62	84.9%
所有していない	na	na	2	2.7%	na	na	13	17.8%

Nは当該質問における回答企業数73(有効回答74件のうち欠損値は1件)。表20、表21も同様。

4.4 間接費回収ルートを選択

4.3節で示したとおり、表16は親会社で発生する研究開発費の回収方法についての調査結果である。上述したように、無形資産の使用対価であるロイヤルティによる回収が約5割を占めていた。また、「部品、完成品取引の価格に反映させて回収」「実費に基づく役務提供料で回収」もそれぞれ10%以上の回答であった。「回収していない」は製品開発費11.3%、基礎研究費18.8%で、ほとんどの企業が多様なルートを通じて研究開発費を回収しており、先行研究と異なる結

果となった。「費用分担契約に基づく拠出金で回収」は、製品開発、基礎研究ともに2社のみの利用であった。

表20は、本社費（本調査では、研究開発費等を除いた本社管理部門の費用を意味する）の回収方法についての調査結果である。回収方法で最も多いのは「部品または完成品取引の価格に反映させて回収」が37.0%、ついで多いのが「ロイヤルティに含めて回収」の24.7%であった。「役務提供料として費用請求」は21.9%であった。また、27.4%の企業は、「回収していない」という回答であった。

表21は、本社経由取引についての調査結果である。43.8%の企業は、「利用しない」という回答であった。利用している企業のうち、利用目的として最も多いのは「生産管理、品質管理の本社集中化」が28.8%、ついで多いのが「ロイヤルティ送金の代替手段」の15.1%であった。

表20 本社費の回収

本社費の回収方法	利用する		利用しない	
	企業数	%	企業数	%
役務提供料として費用請求	16	21.9%	37	78.1%
部品または完成品取引の価格に反映させて回収	27	37.0%	27	63.0%
ロイヤルティに含めて回収	18	24.7%	6	75.3%
特に回収していない	na	na	20	27.4%

表21 本社経由取引の利用

本社経由取引の目的	利用する		利用しない	
	企業数	%	企業数	%
ロイヤルティ送金の代替手段として活用	11	15.1%	62	84.9%
海外子会社の為替リスクを親会社へ集中させるため	4	5.5%	69	94.5%
親会社が生産管理・品質管理を集中統制するため	21	28.8%	52	71.2%
その他	8	11.0%	65	89.0%
利用していない	na	na	32	43.8%

4.5 発見事実と解釈

ここで、本調査から得られた重要ポイントを小括し、若干の解釈を加えることとする。第一に、「国際振替価格設定基準の選択」については、先行実態調査の結果と同様、原価（加算利益）基準が最もよく使用されていた。また、本調査では、先行実態調査では用意されることの少ない「再販売価格基準」を選択肢に加えたが、その使用率は輸出完成品では20%超、輸入完成品では10%超であった。「再販売価格基準」は「市価基準」とは性格を異にする実務上の価格設定基準であるため、今後の調査では「再販売価格基準」も選択肢に加えることが望ましい。

第二に、完成品取引に関して輸出取引と輸入取引を比較すると、原価基準の使用率は輸入取引のほうが輸出取引よりも多く、再販売価格基準の使用率は輸出取引の方が輸入取引よりも多い。これは国際分業パターンにおける、親子の役割差異が振替価格の選択に影響を及ぼしているものと推察する。この点については、別稿にて分析を行う予定である。

第三に、棚卸資産取引の独立企業間価格算定法には、取引単位営業利益法（TNMM）が最も多く使用されている。特徴的なのは、国際振替価格の設定に原価基準と再販売価格基準を選択しているにもかかわらず、独立企業間価格算定法において原価基準法（Cost Plus Method, CP法）や再販売価格基準法（Resale Price Method, RP法）ではなくTNMMを使用している企業が多い点である。市場価格のない商品を扱う企業にとっては、基本三法を適用することのできる比較対象取引を発見することが困難なのであろう。また、無形資産取引の独立企業間価格算定法には独立取引比準法（CUT法）が最も多く使用されているものの、TNMMと残余利益

日系多国籍企業の国際振替価格管理に関する実態調査

分割法 (RPSM) の使用率を合計すると独立取引比準法とほぼ同等になる。TNMM は基本三法よりも適用優先順位の低い「その他の方法」として位置づけられてきた算定法である。しかし、わが国においても 2010 年度 OECD ガイドラインの改訂を受け、平成 23 年度税制改正により独立企業間価格算定法の適用優先順位が撤廃された¹⁰。今回の調査結果を見る限り、適用優先順位の撤廃は比較対象取引の発見が困難であるという企業の実情を反映した結果ともいえよう。

TNMM は、海外子会社と機能とリスクにおいて類似性の高い比較対象企業群を選定し、統計的手法により税務上のあるべき営業利益率幅を求める算定法である。海外子会社がそれを超過する営業利益率を実現していた場合、その超過分を企業努力に起因する部分と振替価格の問題に起因する部分に識別する必要がある。しかし、その識別が困難な場合、超過利益をすべて海外所得移転とみなしてしまう可能性があり、その使用については注意が必要な方法である。

第四に、国際振替価格が独立企業原則に準拠していない場合、企業が最も多く行う所得差額の調整方法は「段階的に振替価格を調整する」であり半数以上をしめた。移転価格税制は、実際の取引価格に介入することを意図した制度ではない (金子, 1996)。しかし、親会社が税務申告で増額調整を行った際に、相手国課税当局が独立企業間価格についての見解相違から減額調整に応じず、結果的に二重課税が発生するリスクは残る。企業がそれを回避する目的で、確定決算内に実際の取引価格である国際振替価格を調整する傾向が強いと推察できる。しかし、TNMM が独立企業間価格の主な算定法となっていることと併せて考えれば、親会社が海外子会社の利益率に上限を設定した利益管理を行っているとも見られる。また、それが海外子会社のプロフィット・センター意識の希薄化を誘発している可能性も否定できない。

第五に、約 80% の企業が海外子会社は何らかの無形資産を所有していると回答している。親子双方が無形資産を所有する場合、最適な独立企業間価格算定法は TNMM ではなく残余利益分割法である。しかし、残余利益分割法を適用している企業は、無形資産取引においてわずか 6.1% にすぎない。この調査結果から、次の二つの状況が推察される。一つは、海外子会社が所有する無形資産の価値が小さいため、残余利益分割法の代替手段として TNMM を適用したとしても海外所得移転の算定額に大きな影響を与えないこと。他の一つは、無形資産の価値を測定する適切な方法がなく、やむを得ず TNMM を適用している状況にあること。グローバル化の進展とともに海外子会社が無形資産を蓄積していくことはある意味自然である。残余利益分割法の適用は、TNMM と比較して海外子会社のあるべき利益率幅の制限を緩和する可能性を持っている。利益指標に基づく海外子会社管理を志向する企業にとっては、無形資産価値評価の技法を開発することが今後の重要課題といえそうである。

第六に、親会社は研究開発費や本社費を海外子会社に対する直接的な役務提供以外の方法でも回収している。具体的には、無形資産の使用料であるロイヤルティや棚卸資産取引の振替価格を通じて費用回収している。これらの回収ルートを含めると、研究開発費については 80% 以上、本社費については 70% 以上の企業が費用回収している。この結果は、先行実態調査が示した結果と大きく異なる。

5. おわりに

国際振替価格の管理実務を包括的に理解するためには、「国際振替価格設定基準の選択」のみに分析の焦点をあてるだけでは不十分である。どの独立企業間価格算定法を用いて海外所得

移転の発生有無を認識しているのか、そして、海外所得移転の発生を確認した場合、どのようにそれを解消するのかなど振替価格管理プロセス全体を分析する必要がある。本稿の貢献は、第一に日系多国籍企業の国際振替価格実務について実態を明らかにしたこと、第二にその発見事実に基づき、海外子会社の利益管理と無形資産価値評価に実務的課題があることを示唆した点にある。しかし、本調査で企業から得られた回答数は限定されたものであるため、実態をより正確に把握するためにはさらなる継続調査を必要とする。

また、本稿は日系企業の多くが経済的・二重課税を防止するため、国際振替価格を段階的に調整し海外子会社の利益率コントロールを行っている可能性を示唆した。またそれが、先行実態調査が明らかにしているように、「国際振替価格方針を設定する際に重視する環境要因」における「海外子会社の業績評価」の順位低下に影響しているとも見える（表5）。しかし、今回の調査結果のみから、移転価格税制対応を重視した振替価格政策が海外子会社の利益に基づく業績管理の重要性を低下させていると断定するのは早計であろう。従って、今後の研究展望の一つとして、日本の多国籍企業が移転価格税制への対応を行いつつ、非財務指標の活用等も含めてどのように海外子会社のコントロールを行っているかについてさらに分析することが求められる。それが、グローバル管理会計実務の理解と企業への有用な提言の一助になると考える。

（謝辞）

本稿の作成にあたり、お二人の匿名レフェリーの先生方、日本管理会計学会 2011 年度全国大会にご参加いただいた先生方から貴重なご指摘、ご意見をいただいた。記して感謝申し上げます。

（注）

- 1 本国で増額修正を行った場合、相互協議制度に基づき相手国での減額更正（対応的調整）を求めることができる。しかし、相手国課税当局が本国親会社の算定した独立企業間価格の妥当性を認めない場合もありうる。
- 2 親子の実際所得配分が APA で合意した所得配分から乖離した場合、二重課税とならないような増額および減額の税務調整が両国で行われる（補償調整）。しかし、APA の締結には多大なコストと時間を要することもあり、全ての取引をカバーすることは困難であろう。
- 3 AAA (1973, pp.157-159) は、国内取引では事業部門の業績を公平に評価することを目的にしているのに対し、多国籍企業は節税等の異なる目的のために国際振替価格の設定を行うことを指摘している。そのため、海外子会社をプロフィット・センターとして機能させることが困難であると述べている。一方、現代では節税目的というよりも、税制遵守が海外子会社の業績評価に影響を与えていると推察できる。
- 4 ロイヤルティについては、研究開発の結果生み出された無形資産の使用料であり、研究開発費の回収とは異なるという見解もあるが、本稿では広義にとらえ費用回収の方法とした。
- 5 本社経由取引は別名、アウト・イン・アウト取引とも呼ばれ、商流が「海外子会社—本国親会社—海外子会社」となる取引を意味する。親会社で商品に加工を加えず再販する。また所有権は移転する。
- 6 多国籍企業における「本社費」とは、本国親会社の本部と事業部で発生するすべての費用と考えてよいだろう。移転価格税制では、これらの部門が提供するサービスをイントラグループサービスと呼んでいる。本稿では狭義の意味で「本部の管理費」と定義して質問票調査を行った。

- 7 「アジアほか向け」は欧州、北南米以外の地域と定義して質問票を作成した。
- 8 親子間で価格交渉する場合、採用する価格設定基準自体の交渉や、原価基準であってもマークアップの水準について交渉を行う場合も考えられる。
- 9 「その他の方法」については、OECD ガイドライン第3部の取引単位利益法、パラ 2.56 からパラ 2.149 を参照。取引単位営業利益法は親会社が重要な無形資産を集中保有している場合に適用される。残余利益分割法は、親子双方が重要な無形資産を保有する場合に適用される。
- 10 国税庁 HP 「平成 23 年度法人税関係法令の改正の概要、p.28」を参照。
http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2011/pdf/all.pdf,
 2011 年 7 月 10 日アクセス

【参考文献】

- ・ American Accounting Association. 1973. Report of the Committee on International Accounting. *The Accounting Review* 48. Supplement : 121-167.
- ・ 井上信一. 1992. 「わが国企業のグローバル化と管理会計を巡る諸問題」香川大学経済論叢 65-3 : 139-175.
- ・ 井上信一. 2002. 「わが国多国籍企業のグローバル化と管理会計の課題」香川大学経済論叢 75-2 : 33-94.
- ・ OECD. 2010. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*. OECD : Paris. 日本租税研究協会訳. 2011. 『OECD 移転価格ガイドライン 多国籍企業と税務当局のための移転価格算定に関する指針 2010 年版』日本租税研究協会.
- ・ 金子宏. 1996. 『所得課税の法と政策—所得課税の基礎理論 (下巻)』有斐閣.
- ・ 椎葉淳. 2007. 「多国籍企業における国際移転価格の役割 —日系多国籍企業の実務—」. 上埜進編著. 2007. 『日本の多国籍企業の管理会計実務—郵送質問票調査からの知見—』税務経理協会 : 39-52.
- ・ 李璟娜・上總康行. 2009. 「日本企業の国際移転価格の設定に関する実態調査」メルコ管理会計研究 2 : 111-126.
- ・ 佐藤康男. 1992. 「海外現地法人の管理会計」経営志林 28-4 : 71-85.
- ・ 清水孝. 1994. 「国際振替価格の設定に関する企業実務の実態調査」朝日大学経営論集 9-1 : 129-140.
- ・ 清水孝. 1999. 「多国籍企業における業績評価および国際振替価格」早稲田商学 381 : 93-117.
- ・ Tang, R.Y.W. 1979. *Transfer Pricing Practices in The United States and Japan*. New York. Praeger Publishers.
- ・ Tang, R.Y.W. 1990. Transfer Pricing in The 1990s. *Management Accounting* 50(1) : 22-26.
- ・ Tang, R.Y.W. 2002. *Current Trends and Corporate Cases in Transfer Pricing*. Westport. Quorum Books.